

社会関連会計と会計主体・新論への序説

飯 田 修 三

Ⅰ. 分析視角と課題設定

社会関連会計の出現は会計思考の「社会化」というパラダイム・シフトを土台にしたものである。このような移行変化は、なにしろ〔個別企業〕の企業会計におけるものであるだけに、その分析説明は安直にすすみそうにはない。これは明らかに〔現代〕会計理論の1つの問題状況である。新しいパラダイムにしたがう社会関連会計の具体的な構想は、周知のように、まちまちである。もちろん、構築される会計理論もまた各様にラジカルあるいはマイルドである。1960年代このかた、社会関連会計としての付加価値会計ならびに企業社会会計 (corporate social accounting) の確立と導入を切論してきたけれども、そこでの管見は一貫して企業会計の形質をことごとく破砕しつくすほどの硬い立場をとってもいないし、また旧来の会計体系および計算構造をそのまま温存するという柔らかい立場にも立ってはいない。

そのような卑見の要点は、つぎのとおりである。企業の損益思考は全面的には消滅すべくもなく、その損益会計は現代企業の会計体系においても中軸をなす位置におさまるとみる。しかしながら、社会関連思考による新たな会計体系が構成されるなかで、当の損益会計の転生をはかるべきことは、なににもまして重要な作業課題である、と考えてやまない。あくまで損益会計は個別企業の企業会計としてある以外にないが、それはまた現代企業のさまざまな社会関連をまったく他事としてありうべきものではないはずである。と

すれば、損益会計を基本的特質とする企業会計は、まさに1950年代に会計対象と会計方法を拡充した社会関連会計を包摂するものでなければならない現下にある⁽¹⁾。

上述した社会関連会計の見方は、まずごく無理なく〔企業〕会計の本義に立ち、かつ〔現代〕企業概念に立脚することをむねとするものである。こうしたような方法による社会関連会計の立論は、いわゆる体制関連（所有関係）視点のもとに規定されるだけの損益会計思考、これと社会関連思考との平板なドッキングや、たんなる妥協の産物などではけっしてない。もっとも、ここにこのようにいうものの、広狭両義の社会関連（企業と社会の関係）視点に立つべき企業会計の体系構成の新たな在り方、計算構造の相応した組み方、または会計責任（accountability）の今日的な果し方に関するわずかな知見にもとづくものであるにとどまる。

それこそ遅滞なく遂行すべき企業会計それ固有の課題が時下きわめて多いことは、よく承知しているつもりである。しかし、社会関連思考はするどく〔企業〕会計の原点を問いつづけており、社会関連会計はつよく企業〔会計〕の根幹をゆすっているのである。ことは、〔現代〕企業の〔企業〕〔会計〕としての意義の所在にかかわっている。やや神経質な見方であろうが、ことによっては「会計の消滅」をさえ危惧する所見が聞かれぬではない。い

(1) このような見解をはじめて公言したのは拙著『付加価値会計の基礎理論』（森山書店、1978年）においてである。「結言」で付加価値会計の位置づけに関して、こう述べていた。すなわち、「付加価値（生産性）会計はたしかに損益（収益性）会計に対する会計思考上の有力なチャレンジャーである。しかしそれは損益会計に対する有能なレフェリーとして機能することによって、この側面から企業の社会的責任の履行をあきらかにする一つの用具として至大の意義を担うに足るものである。」（247ページ）

その後も、若干の論文において主としてアメリカ企業社会会計をもひきあいしながら、ほぼ同様の見解を示説した。拙稿「企業損益会計・企業付加価値会計・企業社会会計（1）（2）（3）」（『会計』123巻5号・6号、124巻1号）、同「企業社会会計の基本問題」（『会計』125巻6号）および同「管理会計情報と社会関連会計」（『会計』128巻1号）を参照されたい。

ずれにせよ、いくつかの難問をかかえこむ社会関連会計論の現在であり、いくたの難儀を覚悟すべきその今後であろう。初期を脱した社会関連会計であるからこそ、いっそうきびしくその真価が問われるのは必然だろう。

あえていえば、社会関連会計論は企業会計に所在する真の現代的意義を説いて、それをまっとうさせる鍵の1つを握っている。その意味、そのかぎりにおいて、斯論はまた〔現代〕企業会計論である。わが国の社会関連会計学派では制度会計もまた最広義には社会関連会計と規定する傾向がみられる。すでに知られるとおり、そういうなかに付加価値会計をはじめとして、狭義のさまざまな社会関連会計がほぼ異口同音に〔会計する〕社会の立場を表明しているありさまである。是非の最終判断はべつとして、とにかく〔現代〕企業会計は一種の雑居状態にある。そういう「雑居」自体はおかしな混乱とはいきれないが、そのままではよいはずはないだろう。

これまでの会計主体論はすんなり通りがたいし、どうにもこの状態をとりしきりにくいようである。ここは、会計主体・新論による整序を必要とする場面である。このような難問の所在については、すでに寸言を費しておいた経緯にある⁽²⁾。かねてより不審を抱きながら、ついに正面からとりくむ機を失してきた問題領域の1つが、この社会関連会計の会計主体にほかならない。旧来の会計主体論はいったん解体し、ふたたび出なおしである。おそらく思案に暮れそうな予感はあるが、それに係属する課業をこなしていくとしよう。これにさいして、まずは会計主体・新論をつよくながした社会関連

(2) 拙稿「社会関連会計の基本問題」社会関連会計学会編『社会関連会計研究』創刊号、5～6ページ。同「〔現代〕企業会計と〈社会関連〉視点」産業経理協会編『産業経理』50巻2号、22ページ。

『産業経理』誌の論文では、①〔現代〕企業会計が広義の社会関連会計として規定される段階の会計主体論は、いったいどのような論理を用意するのか、②社会関連思考の企業会計への導入、またこれに必随する新しい会計体系の構成、さらには計算構造の形成にさいして、損益会計とのしがらみは、そもそもどのように処理されるのか、これらの問題はなお追究の余地あり、と「あとがき」しておいた。

会計の問題状況を概括しておきたい。

Ⅱ．理論水準と実践状況

卓見における社会関連会計観は、あるいは退嬰的・保守的・妥協的とうけとられかねない。そこには、たぶん異論をさしこまれる隙間が多々あるだろう。まずは、その会計観の骨子となる基本的見解をまえおきしよう。[現代]企業の社会関連思考と[会社]企業の企業損益思考、これらは[つねに排他的ないし敵対的關係にある]ことはできないであろう。さらにいえば、それらは擦りあわせによる衝突と和合の連続のなかにあるしかないのである。そして、独立した一個の経済的システムでありつづけるかぎりの企業であれば、一組織としての存続と興廃は、あげて自己責任に帰する。企業の所有關係を超えて、それが原則である。

上述のような個別責任を私的企業が遂行するとき、「原則」の貫徹が企業の「社会化」につれて変容するとはいえ、それこそ原則的に企業収益性との關係を切っておとすことは不可能である。とすれば、固有の社会関連会計（狭義）は、いまま損益会計の[不可欠]な補完として、さきゆきも損益会計と[不可分]の存在として規定されるだろう⁽³⁾。目下のところは、いくつもの社会関連会計観とそれぞれの会計方法が立ちならんでいて、社会関連会計の出現に発端する企業会計「社会化」の対応は、いまだ熟成への途上にあるとみてよい。[社会関連会計]の名称は定着しつつあるとはいえ、その異称の多さは斯論の現状をつぶさに察知させるであろう。

それでも、今日までひたすら社会関連会計の開発と改良に腐心して積みあげてきた業績は多く大きい。社会関連会計の新型モデルが生成して早くも40年あまりになる。それは伝統的な会計思考の改進もしくは革新の有理を唱

(3) [現代]企業における収益性分析の内容と形式に關説して、企業利益の分析的意義、これにもとづく損益会計の位置づけに言及したことがある。拙著『現代収益性分析——収益性分析と社会性分析——』税務経理協会、1978年、2章。

えて台頭したものであった。企業会計の〔現代〕的な在り方について再考をうながし、さらに〔現代〕性を体現すべき会計体系の新造を工夫する「社会関連学派」のたゆみない活動は、いまだ小規模だが、いささかも衰えをきたしていないといつてよい。しかも、内外における近年の社会関連会計論は、ますます磨きをかけられ深められつつあるとさえいえる。その生成期の斬新な会計思考はあれこれと練りあげられ、またそれらがいろいろと相互批判をかさねるうちに、つぎつぎと新しい会計体系と計算構造が案出され、今日みられるような相当の水準に到達しているのである⁽⁴⁾。

現在水準における社会関連会計の諸類型は、けっしてたんなる思弁の所産であるにとどまっていない。注目すべきことに、「企業と社会の関係」重視の視点から企業情報ディスクロージャーの拡充をつよくせまる時代思潮は、ついに会社企業の年次報告書などに社会関連情報を多数もりこむという会計実践に踏みきらせたのである。とはいえ、それほど系統的・整合的ともいえない会計ディスクロージャーとなる場合が、従来しばしばみかけられた。また、その種の会計行為には、積極性と持続性に欠けるとあげつらわれる程度のもものが、いまなおなくはない。そういうところから、あまり「代わりばえしない」付加価値会計と冷眼視されたり、せいぜい「ファッションにすぎない

(4) 社会関連会計の理論水準と実践状況を包括的に教示してくれるような文献は、それほど多くない。つぎに、ドイツ・アメリカ・日本の関連する代表的著書3冊だけをあげておくとしよう。

Faltheuser K. : Unternehmen und Gesellschaft — Theorie und Praxis der Sozialbilanz —, Erich Schmidt, 1978.

Johnson H. L. : Disclosure of Corporate Social Performance — Survey, Evaluation, and Prospects —, Praeger, 1979. 青柳清訳『ソーシャル・ディスクロージャーの新展開』中央経済社, 1980年。

山上達人 : 『社会関連会計の展開——〈営業報告書〉の新しい方向——』森山書店, 1986年。

なお、社会関連会計の理論と実践に關説して内外で最も網羅的とおもわれる著作、日本社会関連会計学会編『企業情報ディスクロージャー事典』（白桃書房）が近刊の予定である。上記の文献とあわせて参照されたい。

い」企業社会会計と悪評をあげせられてきた社会関連会計である。

それはあまりにも酷評だが、これまでの社会関連会計には、つついそれを誘うような部分がなかったとはいえない。社会関連会計論の未整備ないし不首尾に由来する評価理由が立たないわけではなかろう。そのうえ、斯論の主張に対するやや単純な曲解にもとづいて、社会関連会計の存在そのものを否定する声もまま聞かれる。まずは社会関連会計論の側でそれらの異見に対処すべく立論の基礎を固めなおすことが肝要である。周知のように、社会関連会計これまでの理論的蓄積は、すでになかなか豊富である。いちどこのあたりで再点検と再整備をころみるに値するほどの度合に、それは達しているのではなかろうか。

社会関連会計の現状については、上記のような、大小の批判がある。企業会計の現状否定などをその契機とする社会関連会計であるからには、それもまたやむをえないであろう。斯論にとっては、社会関連会計のアイデンティティをいっそう明確化する好機ともなろう。このさい、社会関連会計がひきずってきたそれ独自の形質を損なわずに、というよりそれを強化すべき巨細にわたる理論の練成に努めることが要諦である。社会関連会計の理論状況はまだまだ流動的である。対立する意見の擦りあわせは、すぐには収束しそうにもない。ことによって、これはもっともつれゆくかもしれない。他方、社会関連会計の実践展開はなかなか楽観的な予断をゆるさない情勢にある、とみうけられる。

前述のように、現在の理論状況について注文はさまざまだが、ここまできた理論水準に支えられて、とにかく社会関連情報の作成と開示は徐々に普及しはじめ、おおむね着実に進捗しつつあるといえる⁽⁵⁾。ここまでの会計ディ

(5) 会社企業における社会関連会計の導入は、すでに先進諸外国では相当にすすんでいる。『フォーチュン』誌のランキングから選んだ多数の主要外国企業の年次報告書をもとに、日本会計研究学会のスタディ・グループが実態調査をおこない、その詳細な結果はつぎの一書にまとめられた。山上達人編著『会計情報とディスクロージャー——社会関連情報の開示を中心として——』（白桃書房、1989年）が、それである。

スクロージャーの進展は、たとえ社会関連情報ニーズへの会計的対応が諸相をみせてしまう現実態であろうとも、もはや社会関連会計が一定の発展段階に入った、とうけとめさせる。このような挙績の会計史上にもつ意義は小さくない。ただし、このようにいう意味は、社会関連会計の、いわゆる「市民権」獲得を手放して好感するところにおいてははない。やがて企業会計の在り方はさまがわりするかもしれない。社会関連会計が「市民権」を行使して積みあげたそこかしこの既成事実こそ、その近未来の展望をみいだす謂である。

ここで、先進的会社企業において社会関連会計が導入されているという実情に前述のような価値を認める理由について、もう少し付言しておこう。制度会計の会計情報と社会関連会計のそれとは、とにかく現在の会計ディスクロージャーでは混在し同居しているというありさまにある。とくにアメリカ・ヨーロッパ諸国にみられる会計ディスクロージャーの実例をあたってみると、そのようすは容易にみとどけられる。そこにおける会計思考の具象化形状をながめてみると、じつに「企業と社会」それぞれのための会計は、あたかも一種の衝突状態にひとしいようすを呈している。諸外国の年次報告書では一目瞭然だが、そうじて両種の会計情報は[ぶつかりあい]、また場合によっては相互に[せめぎあい]、さほど会計的に秩序づけられないままだからである。原価情報と付加価値関連情報の理論的な関係づけが必ずしも十全でない場合などは、そのように観察される一例となる。

そのような程度で「啓発された」会計ディスクロージャーであるとはいえず、如上の年次報告書による企業内容の開示は、たしかに企業情報ディスクロージャーのたしかな進展といえなくはない。そのがぎりでアカウントビリティの改良された概念に則する展開として評価できるであろう。とはいえず、社会関連会計の場合は、いささかその内部事情が異なるのである。具体的な社会関連情報とその開示についてみれば、そのもようは判然とする。すなわ

ち、関係情報の種類と内容、情報開示の方法や様式は、まだまるでばらばらである。それらが準拠しうるような「蒸留」された会計ルールの定立にはほど遠い状況にあるから、そうなるのはいたしかたないだろう。

公表年次報告書に象徴される会計ディスクロージャーの現状は、あえて整備不良といわぬまでも、およそ整備未了というほかないようである。十分に予期される制度会計の自己改良とともに、社会関連会計の開発はすすむであろうし、そのような現行会計ディスクロージャーにみられる混雑・混迷は、ぼつぼつ整理され、さきざきは治まってゆくであろう。そのなりゆきはべつにして、会計ディスクロージャーの現況に関する是非・遅速・巧拙の判断は、おそらく紛れるかもしれない。それにもかかわらず、会計ルールを形成するためにも社会関連の会計情報を出力する会計構造および、これを体内化すべき現代企業会計の会計体系は、まず規範的会計理論への大きな役割期待のなかで、じっくり鍛えあげられなければならない。

他方、現行制度会計の方はといえば、まさしく〔制度〕会計らしく一見そうじて平然として機能しているようすである。それでも、どの程度でかそれが社会関連思考のインパクトをうけている証左は、〔制度〕としての会計ディスクロージャーにおいて社会関連情報の新登場するところに、はっきりうかがえる。総体的にみて、ここに出出した新しい局面は、まさしく現代企業会計のあるべき姿を摸索する試行錯誤の一場面ともいえるし、それに対して意義深いといえよう。そのような推移は向後における会計研究の方向づけに示唆的・教訓的である。その意味では、社会関連会計の台頭によつて引きおこされたそのようなカオスは、むしろ歓迎されるべき事態か。

社会関連会計の生成と展開こそは、じつに20世紀後半の会計史をあざやかに画期する一大事象とみる吾人である。片や、あい変わらず依怙地にも企業会計の「正統」継承に専念すれば足りると考えつづける人たちがいる。後者の立場によれば、この社会関連会計などまったく意味不明ないし有害無益のしるものであるかもしれない⁽⁶⁾。だが、はたして社会関連会計はただそのよ

うなものにすぎないのか。くりかえし指摘してきたように、付加価値計算書その他によって「啓発された」年次報告書の方から、ぼつぼつ企業会計の堅固な伝統をさえ部分的に改進しはじめたわけである。実務として「付加価値計算書その他」を決算書類に含める会計ディスクロージャーは伝統的な財務諸表開示制度にとって反面教師である、とみてはすむまい。

Ⅲ．社会関連と企業概念

前述した展開の会計ディスクロージャーは、注記（１）にあげた一連の拙稿で詳説しているように、[現代] 企業の有益無害な社会関連志向を、またその企業会計の意味明瞭な社会関連思考を象徴的に示しているのである。「企業と社会の関係」の否定すべくもない悪化は、いま反動的にその「関係」の良化を求めさせるにいたり、すでに会社企業の経営理念の変革が強度をくわえた社会的要請でもあることは、すべての産業人には自覚的であろう。この期におよんで新経営倫理に「知らないふりする」トップ・マネジメントには、とても企業経営の舵とりを託しえない。すすんでいえば、およそ社会的企業責任をことごとく慮外とする、あるいは巧妙にすりぬける経営遂行は、早晚ゴーイング・コンサーンのたてまえを崩しにかかるであろう。

「企業と社会の関係」づけにおける「見える手のみちびき」の大事さについては、あらかた社会的合意ができあがっている。「見えざる手」の失敗はいうまでもないが、[見える手] の圧制にしても「企業と社会の関係」をひどく

-
- (6) まったく旧聞に属するが、社会関連会計としての付加価値会計は、あたかもフリードマンM. 流儀で執拗な否定論に食いさがられたことがある。さすがに現在では、その種のような付加価値会計批判は陰をひそめてしまっているようである。だが、マクロ社会会計 (social accounting) は知らず、今日の [企業] 社会関連会計 (corporate social accounting) については強弱の抵抗感が消えていないか、とも案じる。その会計的測定の隘路もさることながら、それ以上に、あるいはそれ以前に [会計] の木質にかかわる根本的疑念が抱懐されているかもしれない。社会関連 [会計] への急変はまこと異様と映ろうが、ここは [会計] として不変にこだわりすぎず、[会計] の可変とその必要を説いてゆくのが適切であろう。

歪めてしまいかねない。たとえば、社会的統制の名のもとに発動される「見える手のみちびき」は、しばしばフィードバック・システムを有名無実にしたり、そのシステムの効果的作動を失敗させる。そして、ここにもみるような権力（＝権益）関係は、かえってこじれた「企業と社会の関係」の修復・改善にとって足かせとなったり、ついに失策の大きな弊のみをのこすという結果をもたらすものである。こういう事例は現実に少なくなく、吾人への貴重な警告となる。

いわゆる体制関連の「経済法則の意識的適用」といえども、所詮は生身の人間の所作であるほかない。とすれば、自律的にしろ他律的にしろ、真の自己改革をぬきにしては、およそ調和のとれた「企業と社会の関係」は実現しえず、また維持しえず、ましてや前進しえない道理である。「企業をとりまく社会」と「社会のなかの企業」は高度産業社会と巨大企業社会にまみれた人間主体を介してゆれつづける。しかし、超高価な代償とひきかえに、「企業と社会の関係」のなかの人間は、ようやく主体の座にあることに気づいた。たとえば、ビジネス・パフォーマンスとソーシャル・パフォーマンスの調和と調和への企業努力は、求めてやまない人知の結集とその結果ではないのか。社会関連会計の根本的動因は、すでにそこに胚胎しているのである。

このように歴然たる社会的要請に応えた経営志向は、もはや非日常的であるべくもない。[現代]経営理念がただの口実や浮薄な観念であるにやむ、とみるのは一面的にすぎよう。ここにきて、「社会」の企業観・[人間の生活観]は一変したともいわれる。「一変した」とは強調しすぎるが、そのようにいう一半の理由は立つだろう。あえていえば、「企業」の社会観さえ応変しつつある。従前とはいっさい決別して、「経済の質」を、また事情によっては「経済の量」をすらまったく不問にしては到底すむまいが⁽⁷⁾、「豊かさのなかの貧困」から学んだ「生活の質」重視により、みごとに一色の経済成長志向を「価値」とした観念が一新されたわけである。少なくとも現代社会における価値観の分裂はたしかである。

こうなれば、[現代]企業観への変容は決定的に重く、企業会計の存立もその埒外にはない。ここにおける会計理論の無為は明らかに禁忌であろうし、また会計の実践の無策はあたら「経験の蒸留」をおくらせるだけでであろう。そのような問題状況は、企業会計の[現代]的な在り方、ならびに[現代]企業会計の新体系化について深考する大きなきっかけを提供している、とみてよい。「社会関連会計はどこまでも企業会計である」、また「本来、企業会計は社会関連会計でなければならない」ことは、早々から社会関連会計学派にとって自明である。しかし、たとえそうであるとしても、斯派の論所は他の学派として不可解または不納得であるところが、けっしてまれではない。

かえりみれば、社会関連会計にはデッサンの域を脱していない部分がいまなおありとある。その分、社会関連会計の構想は全体として大胆である。くわえて、先述のような存立意義の根本にふれるいくつかの問題をめぐる、社会関連会計論は依然として強弱の内部対立をかかえている。そこへまた、社会関連会計は[会計]であるのか否か、という根本問題によせた論難と論

(7) 社会関連会計を発想する新鮮さは、大胆な一言にしていえば、「企業と社会の関係」重視が[会計する]精髓をなし会計過程に具現するところに存する。別段それは奇をてらった説明ではない。また、企業会計のたんなる新旧交替を意味するそれでもない。おそまきながら「物質文明下のワキ役人間」は「生活の質」の悪化や劣位を体感しはじめた。ことここにおよんで、企業会計として[さらに]「なにができるか」、その伝統的枠組を[どこまで]「拡充しうるか」の限界を探っている現状の社会関連会計である。社会関連思考に洗われて、たしかに既存の会計体系・計算構造は再生しつつある。(拙稿「社会関連会計の基本問題」『前掲誌』、10ページ、参照)この動向はいっそう固められねばならない、と考える。

以上のように、積極的に社会関連会計を主張しはしても、以下のようにも勘案せざるをえない卑見である。社会関連思考は人間の「生活の質」重視そのものである。そして、「生活の質」は「企業社会」における「経済効率」の、いわば対極におかれる価値基準にちがいない。しかし、ここに問題とする社会関連思考は、どのようにも[効率]の価値基準を根底的に否定するというような排除の論理に立つものではなからうし、またできないであろう。すすんでいえば、社会経済・経営経済の[効率]概念は洗いなおされなければならないが、洗いながされてしまうことはない。「経済の量」ですら、しばしば無視しえないし、そうむやみに軽視しえない、と述べるゆえんである。

賛が飛び交うことが出来しよう。一般の会計人の目には、いくたの社会関連会計の挑戦は、あたかも「展望なき戦い」と映じているかもしれない。その点、付加価値会計の方はまだしもである。すでにかんりの理論的蓄積と実践的経験に支えられた付加価値〔会計〕であり、これに対する批判派や懐疑派さえ、〔会計〕としての通用には目をつむらざるをえないのである。

しかしながら、社会関連会計の全体状況、これは四分五裂である。このような内部事情にあるから、現行企業会計と社会関連会計の関係づけが不具合になると、社会関連思考による〔現代〕企業会計の再編が難渋するのは必定である。みれば、久しく経済計算としての体系的合理性によって一見ゆるぎないようすの企業会計である。さらに、この企業会計はその制度化された強みによって外見ひるみないようでもある。ここにみられる企業会計の伝統は、それらしい堅固さを持っている。それにもかかわらず、外国企業の年次報告書にみられる社会関連事項の開示は、否応なしに新しい会計思想（会計哲学）の注入と浸透が漸進してきている度合をうかがわせるに十分ではあるまいか。

本来、企業会計（ことに制度会計）は社会関連会計である（または、あらねばならぬ）ことが、必ずしもそのとおり公表年次報告書のなかで具現されているわけではない。そして、その年次報告書にみられる社会関連会計の導入はあまり系統的ではない。さらに、そこの開示情報はほとんど断片的であり、かつ情報開示はまだまだ不十分である。とはいえ、このことを社会関連会計のたんなる混迷と単純に極めつけてしまうのは、いささか短兵急の論断であろう。冷静にみれば、社会関連視点のもとに再構築を要する〔現代〕企業会計の土台は、いまだかっちりと固めきられていない段階にある。このような状況は社会関連会計としての企業会計の、いわば初期シンドロームと診ておきたい。

目下それは忍ばざるをえないにしても、〔現代〕企業会計の基礎理論としては、社会関連志向に原発したそのようなシンドロームの改善について思案

をかさねてゆくという一課題を負っている。社会関連会計は既存の企業会計に代替するとか、また社会関連会計はあくまで企業会計の範疇であるとか、その他さまざまな見解が打ちだされている。社会関連会計論の目下は不定の理論状況のなかを迷走するしかなかりう。しかし、斯論には「企業概念の現代的変容」という確たるオリエンテーションがあるのは救いである。つまり、「昔時の会社企業は現時のそれとは異なる」という共通認識があって、社会関連会計の諸説は、まず漏れなくこの「現代」企業観に立脚している⁽⁸⁾。

「現代」企業観を立論の基底にすえるのは、社会関連会計の主張として当然の正着である。そして、現行会計の諸制度改革にしても、一面そのような企業観の普遍化と無関係ではなかりう。制度会計上の変化は「企業と社会」それぞれの、とりわけ後者の動向に左右されるものである。ちなみに、制度化された連結会計やセグメント会計などは、それと隔絶してありえない諸部面が今日の企業会計に所在することを示現したものであるといえる。それはとにかく、「現代」企業観は当の社会関連会計の有意さの確認に欠かさない。もしこの要所の押さえが曖昧であれば、社会関連会計は大半方向性をみうしなうしかりう。問題はどのように要所を押さえてかかるか、これである。

Ⅳ．企業概念と損益会計

最初に、社会関連会計論として「企業概念と損益会計」をとりあげる含意を明らかにしておきたい。これまでの企業会計論においては、このテーマは、ごくありふれた部類に属する。当然それに関しては、ずいぶんいいふるされておき、いまさら追言を要しないかもしれない。ところが、つぎのよう

(8) 拙著『付加価値会計の基準理論』では「付加価値と現代企業」(49～85ページ)と題し、はじめて私見としての「現代」企業観の詳述をこころみた。

な見方や考え方が生じれば、そのような古くからのテーマもまた新しいといえる。ちなみに、後発した狭義の社会関連会計が「企業」会計の「チャレンジャー」とみなされるようになり、また制度会計の原点がみなおされて、本来的には広義の社会関連会計と解されるにいたっている⁽⁹⁾。しかし、損益会計の立場は不定とはいわぬまでも不安定である。このままの社会関連会計論では、そのあたりいま1つ積然としない。かくて、卑見の自省の意も含めた不満はこのころ。

そこで、その『積然としない』ところを、もう少し探っておきたい。社会関連会計を提唱する発意のなかに硬軟とりどりの会計改革がうかがえる。たとえば、[会社企業と損益会計]の関係を切断したり薄めたりなどする。その最も突出した所説の1つを引例すれば、今日における私権の制約下で「会計理論と大会社企業」を考えると、もはや企業会計は損益会計ではなくて付加価値会計である、とこのように主張される⁽¹⁰⁾。あるいは、今日の成果配分

(9) 制度会計が広義の社会関連会計であるという新しい見方に対しては、あるいは憶説と受けとめるむきがあるかもしれない。しかし、かねてより卑見もこの見方に立っているが、それを積極的に公言される一例がある。その一部を引用しておくとしよう。

「現行の制度会計そのものが、その起源を探れば、企業の社会責任の追及から生れたものであり、本質的には、広義の社会関連情報に属するものと考えられる。」(飯田修三・高橋敏朗編著『会計情報とディスクロージャー——社会関連情報の開示を中心として——』[山上達人教授還暦記念版]白桃書房、1989年、11ページ)「商法会計も証取法会計も、それぞれ時代の経済混乱期における企業の過度の私利私欲追求行為が反社会的結果を生み、企業の経営行動に対し支配力も干渉力をもたない債権者や一般投資家のような社会的弱者が甚大な損害を蒙ったことから、自由経理に社会的制約を加えることになったものにほかならない。したがって、制度会計の本質は、いわば企業社会責任情報、社会関連情報の開示に見出される。……(中略)……制度会計のディスクロージャーもまたかかる社会的要請に応えるように拡充される必要があると思われる。そしてかかる考え方の原点は、社会関連情報を重視する制度会計そのものの本質に根ざすものということができよう。」(『同上書』、17～18ページ)

ちなみに、社会関連会計を広義の両義に解する立場は、本稿の注記(4)にあげた日本社会関連会計学会編『企業情報ディスクロージャー事典』の構成内容にとりいれられている。

視点からみて、損益会計の影は相対的に薄いともしられる。これはこれで規範的会計理論の一見識であろう。そしてまた、付加価値会計を企業会計のカテゴリーと規定すること自体は、今日の進度に達した「企業の社会化」についての妥当な現実認識に即しているだろう。

それらの学説や類同の諸見解に与することは、そのかぎりでは、けっしてやぶさかではない。なんらかのかたちで[会社企業と損益会計]の関係をみなおすべき段階にきているとの認識には、なんの異存もない卑見である。だが、小文の冒頭においた「卑見の要点」からして、そこには重要な問題点が所在するのである。すなわち、企業業績としての企業利益の尺度性は滅失するのか（他に代替されるか）、さらに会社企業の利益志向はあらゆる意味において否定されるのか（他に方向づけられるか）、こういうごく素朴な疑念がわいてくるだろう。ここまでさかのぼって再考しなければ、損益会計の存否もその位置づけも、ひいては[現代]企業会計の新しい全体像が、さほどはっきりみえてこないであろう。

もうすこし前出の「卑見の要点」に補言しておきたい。人知の産物である企業という組織、これの有する意味の理解・解釈・評価の仕方は、当の人間による変更があつて当然である。一定の企業観を硬直的にあてがったり、ドグマティッシュにそれをうけとめるにやむのは、ある種の思考停止であろう。これでは、かえって「企業と社会の関係」をこじらせ、その改善を遅滞させてしまう結果となりやすい。やはり自由な人間の自己啓発・自己改革を促進し、かつその発揚を保障する社会システムが必要である。もっとも、人間社会に無誤謬はありえないから、これを制御するシステムが内蔵されていなければならない。このようなシステムの作動は「急がば回れ」のもどかしさをみせようが、結局それが「企業と社会の関係」改善にベスト・フィット

(10) Cf. Suojanen, W. W.: Accounting Theory and the Large Corporation, Accounting Review, 29-3. 中原章吉訳「会計理論と大規模企業」駒沢大学経済学会『経済学論集』4巻3号、参照。

であると信じる。

社会システムの設計思想がどうであれ、構築された現実のシステムは完璧に無欠陥なものでありえず、したがってまた適応的に緩急よろしくスクラップ・アンド・ビルドでゆくほかに手はなかろう。そういうなかで、「企業と社会の関係」の在り方をめぐる試行錯誤の経過と結果が、とにかく明るみにでる吾人の社会は、まだ住みやすい方である。下位システムたる会社企業の〔現代〕企業観にしたところが、そういう素地のうえに生成したものでないと、さほど意義はないだろうし、また真に生きてもこないであろう。その意義ある〔現代〕企業観であればこそ、会社企業の会計観にも大きな影響をあたえずにはおかなかったのである。

「資本の人格化されたものとしての資本家」を、そのまま企業概念の内容にはめこむ考え方が現実から遊離している、とはいいきれないであろう。企業こそは生き物としてその生死をみずからに賭けており、ときにはアルトロイズムを他人事とするような事態が絶無ではなかろう。しかしながら、私有資本の利殖と私的利益の領有のための手段的組織（自己資本所有主＝資本家＝企業）とみるだけの単体的企業概念は、そうじていまや通用しがたくなっている。多くの企業構成母体の相互の共同（＝対抗）関係のなかで捉えられる複合的企業概念を基底においた〔現代〕企業観は、現在いちばん説得力もっているのではないか。企業に関する組織理論上の認識から主張される可変的な「共同経済体 (coalition)」概念はその一種とみてよからう⁽¹¹⁾。

国の内外からエコノミック・アニマルの烙印を捺され、さらに企業内部か

(11) 〔現代〕企業観については、さまざまな意見をきくことができる。企業をどのようなものとして捉えるのかは、企業会計をいかなる立場からおこなうのかに通じて、会計機能ないし会計過程における会計対象の〔認識〕を異ならしめるという意味で企業会計上きわめて重要な問題領域の1つをなす。この領域を論究するのが会計主体論である。ここにあげる「共同経済体」概念も社会関連会計の会計主体論において主張されるその一種である。(Cf. Johnson, H. L.: op. cit., pp. 9~11. 『前掲書』, 14~19ページ, 参照。)

らするどく告発されたことなどは、いまだ記憶に新たなところであろう。ことによって会社企業は「死にもの狂い」になり、はたまた「調子に乗りすぎ」「おもいあがり」に陥るのである。まさに今日的な露骨さの最悪形である。まるでエゴイズムそのものを象徴する「資本家」が化身となって通行するかのような形象がみられる。こうしたなりゆきは〔現代〕企業観の次元では否定されるすじあいであろう。だが、不幸にして、それはたんなる杞憂でも、またまったくの例外事でもない。再び「不幸にして」というべきか、そのとき企業収益性の「誇るべき」高水準はもの見事に達成される。「企業と社会の関係」がバランスを失するのは、おおむね確実である。

上述したような経済社会の現実、あえていえば、利益志向ないし利益中心思考の反社会性・反倫理性をあげているようなものである。そうになると、企業利益という業績尺度の証言は、「企業」の側ではとにかく、「社会」の方では簡単に信用されそうにない。「企業と社会の関係」には、そのような問題をはさんだ深い亀裂の生じることが十分に予想される。しかし、経済の高大なパラダイム・シフトが生じないかぎり、企業利益が恒常的に稼得されえないといった状況は、じつは必ずしも「社会」によって歓迎される事態ではない。しかも、「企業」は悲劇的にその場合の自己責任をとる以外にないはずである。また、さきと正反対の超高収益状況もまた無条件に歓迎されはしないであろう。この場合は、「企業」は社会的な課責遂行についての合否判定を待たなければならない。

上述のように、〔結果としての企業利益〕の量定された多寡と増減が、ただちになんの媒介環もなしに評定されるという手順をふむことは、しだいに慎重になっている今日である。今後においても、こうしたかたちをとる業績評価の傾向は多少ジグザグはあっても、たぶん固まってゆくであろう。いささか厄介なことには、企業利益を稼得しうるほどに経済活動は効率的でなければならず、あわせて企業市民（corporate citizen）としての評価をうるほどに企業行動は公正に厚生的でなければならないのである。この両様は「糾へ

る縄の如し」とはいえても、一般的に企業はあくまで経済組織体である生い立ちを消しえず、そこに投入された各種資源の生産的消費のうえに余剰をのこすことを求めるし、また求められもする。

どのような場合でも〔結果としての企業利益〕には信頼をおけない、とみるのは一方的すぎる判断である。だが、「結果よければ、すべてよし」としえない場合がある。吾人の経験則によれば、それへの過信・隷従はしばしば吾人を苛むような結果をいたるところにもたらしている。かくて、如上の卑見は企業利益の生成について吟味を要するということなのである。企業利益こそは、もともと人間が創作した経済組織体とその経済活動から人間が期待する重要な経済的成果にほかならない。いまも、このことに大した変化はないのである。「資本の論理」の呪縛によって〔経済の論理〕をまで蔑視してゆけば、遅かれ早かれ、そのツケが「企業と社会」に回ってくることを覚悟すべきである。

以上のようなわけで、要するに、企業利益という一業績尺度の存在理由はいまだ消えず、また消すすべもないのである。そして、そうした経済組織体への役割期待は、いつかな消え去りそうにもない。ジョンソン H. L. 『ソーシャル・ディスクロージャーの新展開』は、社会関連会計の「将来展望とその意味」を結言とするなかで、いみじくもつぎのように述べている。「発展的な環境の下でも、企業は、〈あらゆる物を作り出す〉という企業の基本的な社会的役割を失うものではなく、同時に利益を不必要なものとして片付けられるべきものでもない。」社会関連の重要性を認識したうえで「利益を追求し、生産を行うべきである。」あいかわらず「利益が第一だとか、利益は最後に口に出すものだとか」を決まり文句とする経営者は、「しだいにその存在価値を失っていく。」⁽¹²⁾ 文脈において〔それはそうである〕とだけコメントしておく。

(12) Ibid., pp. 115~116. 『前掲書』, 186ページ。

[そうである]だけに、つぎの留意点が大切である。すなわち、[結果としての企業利益]は[経過としての企業利益]ないし[過程としての利益稼得]の終止形であるから、定量された前者は社会関連思考を試験薬にして定性分析に一度かけてみる必要がある。後二者は企業利益の追求過程における諸相を示している。狭義の社会関連会計はその分析手段としてよく機能する。これを活用して利益追求の[経過]ないし[過程]の、いわば質的解析がすすめば、つまり企業利益の[稼ぎ方]がより分明になれば、それこそ企業利益に対する中傷や論難をうけて立つこともできよう。いわゆる企業批判は、ことにつけ、おりにふれて生じるとおもってよい。その大部分は、たいてい過大な稼得利益の怨嗟からはじまり、不当な利益追求の非難におおる。ここにおいて社会関連会計の手段的価値はますます高まるはずである。

それに反して、損益会計の立場は地に墜ちゆくか、と企業会計の権威失墜が判じられる。だが、縷説したように、必ずしもそれがそうではないのである。このさい社会関連視点から損益会計のよりどころを照射してみる意義は至大であるが、それを根こそぎとりはらうのは至難というべきであろう。関連して、従来の種々な企業批判と自己批判の適例を1つあげておこう。特定金銭信託による受益の誤算、株式投資など投機の大失敗が巷間しばしば側聞される。当期の営業利益・経常利益はおろか、それ以外に留保利益・所有資産まで一挙にふっとんで、ときには半ば公的な救済措置まで講じられて世人の耳目をひく大型の経営破綻となる。あげてそれは自己責任に帰すものとはいえ、やはり事後における対外的経営責任の追及も避けがたい。

あこぎな財務運用から真摯な[本業への回帰]に精励すべき明白な経営責任の問題が、ここに浮上する。そして、それには社会的責任の問題が張りあわされていると理解しなければならない。上述の問題などは企業利益の[稼ぎ方]に対する批判と反省の一例にすぎないが、そこから損益会計の立場を再考させる教材をひろいあげることのできるであろう。会社企業の過剰流動性が仇となった上例のような非常事態は、損益会計を広義の社会関連会計と

規定することの一理を教えているようである。さらに、上掲のような限界状況下であればこそ、経済組織体たる形質に適合的かつ不可欠な経済計算システムが損益会計にはかならぬことが学べるだろう。このように「企業概念と損益会計」を関係づける方法で通してきた卑見である。

私的企業の損益会計は現存の制度会計であること、それが現実の所有関係に規定されることは、もとより自明である。しかし、意識的だが、これら2点は行論の本筋へもちこまれていない。すなわち、いきなり〔体制関連〕の次元で問題をとりあげるより、さしずめ〔所有関係〕の外被をはがしたところで事物の本質にせまるきっかけをつかみたい主意である。それで、「企業概念と損益会計」の関係を根本から洗ってみるべく、〔私的企業＝経済組織体〕および〔損益会計制度＝経済計算体系〕とにおいて、それぞれの右辺と枠づけられた双方の関係をみきわめ、〔企業〕〔損益会計〕の位置をたしかめてきたわけである。ここで、上記の論点によせて一言を足しておきたい。

(1) 損益会計と制度会計

この課題に対しては、現行制度会計における損益会計の当然の所在からして「なんの変哲もない関係づけにすぎない」などと、冷やかに反応されるかもしれない。元来、〔制度〕というものは、人々の合意のもとに定められた〔きまり〕や〔しくみ〕である。ここの場合の制度は、たとえば法規（商法・証取法など）にしばられた硬い制度を意味する。現実の企業損益会計は、この法律制度とのしがらみを断ちえない。つまり、そのような脈略のなかで制度化された企業会計としての損益会計でありつづけるほかない。もし関係法規が改正になれば、制度会計につらなる損益会計は必然的に応変する、ことによっては他に代替されうるといふ論法になろう。

上述のような変化を含みにして、企業会計・制度会計・損益会計はまことに力強い直列の主流をなしている。制度会計下の損益会計観は、さもこともなげである。これを称して損益会計の過渡的容認論といっておこう。どの程度でか損益会計思考の発現の一過性もしくは損益会計の存立の暫定性を前提

においた論理の展開と受けとられるからである。損益会計の制度会計論といえば、周知のとおり熱心にとりくまれてきた経緯にあり、またそれだけの大きな意義をもつ会計研究の分野にちがいない。しかし、拙論の関心はそこにはむけられていない。[制度]の下部構造にもぐってみて、これとからめて損益会計の「当然の所在」を確かめてみようと存念する。そして、社会関連会計の問題状況にみられるもつれの一部をほぐしたい卑見の意向である。

(2) 損益会計と所有関係

前述のところを継いで、[制度]の下部構造に下りてみよう。吾人の社会では資本主義経済がいま活発に動いている。この体制下にあるわが国の全体経済は、その一細胞たる個別企業における躍動的な資本運用を土台にして比類ない発展をとげたことは、とにかく事実である。ここから、うへの掲題と関係する簡単なことをぬきだして補言すると、つぎのようになる。すなわち、経済的原資の所有形態は基本的に[私有]であり、私的企業の資本運用は原則的に[利益目的]に従属する。これによれば、一も二もなくその企業の損益会計は歴史的に特有である、ということになる。すると、「資本の論理」を紐帯として「損益会計と所有関係」をつないでみても、この関係づけはまたもや「なんの変哲もない」か。そうでもあるまい。些少の言葉を費やして弁明しておこう。

以下そのことわりを述べるが、「損益会計と所有関係」のワン・ペアを社会関連会計論として問題視する事由の1つを示唆することにもなる。一説によれば、資本の私的所有とその「資本の論理」からして、如上のつながりは自明のこととされる。しかしながら、そのような解説は純理的には明快しごくであるようだが、現実的にはすこし単調であるようにもおもわれる。解説を再掲しておく。すなわち、資本の所有関係は損益会計の[本質]を規定し、その存立を[それ固有に]根拠づける。「私的資本の本能」たる自己増殖と私的領有の諸過程を写像化し、資本の素性からして「損益会計と所有関係」は合理的につながる。あまり確信のないコメントだが、いわれるところ

は、おそらく半面の真理でしかなかろうし、いささか「所有関係」にこだわりすぎであろう。

さがけた卑見のコメントでは、「資本の論理」を介した「損益会計と所有関係」のつながりを考えるにあたって、うっかりすると、すぐ損益会計の悪性と所有関係の劣性だけが大写しされて、この一面のみで全体をみあやまりかねない。とはいえ、企業損益会計のこれまでは、いろいろ汚れた面をみせてきた。企業資本の私的所有は陰に陽に「資本の論理」ありのままの動容を損益会計に強要してきた。ほんとうのところ、そうである。では、そういう劣後の所有関係を他に替えて、つとに悪役に任ぜられた損益会計を転生せしめれば、万事うまく収まるはずである。だが、ことはそうやすやすと運びそうにない。

いま、企業資本の私的所有（私有）がたとえば全面的に〔公有〕〔国有〕あるいは〔共有〕〔社会有〕に代替されたとしよう。そのような移行前後の優劣は、にわかにはつけがたい。ことにいまは、この類型の経済体制が大規模に試されている時代である。最良の語り手である事実としての歴史が、その評価について証言するのをまつほかない。とにかく、この種の所有関係の形成は、すでに世界各国においてさまざまな態様と規模で経験済みのことである。上述の条件設定によれば、企業資本（生産手段）の私的所有は完全に廃せられ、私有企業の資本は資金（基金）ともよばれる国富そのものに近づくか、媒介なしに国富となる。少なくとも形態的には、それでもって企業の社会化は頂点に達するわけである。

このような段階における資本運用の行程と運用結果の分配メカニズムは、それ以前とはまったく異なるものである、といわれる。すなわち、経済発展とつりあいのとれた使用価値生産がおこなわれ、もはや「金が金をよぶ」むごい分配は存在しない。これが経済運営・企業経営のたてまえとされる。これに即して、非常に匙かげんのむずかしい社会的コントロールが結合した経済権力と政治権力の発動としておこなわれる。だが、ここでも単位企業は経

済組織体としての特質を失いはしない。私的所有下の個別企業との同一性において企業利益のカテゴリーは生きている。ただし、この企業利益は「社会のための企業目的」を達成するさいに適用される〔手段〕であるとされる。つまり、それは追及されるべき企業経営の志向〔目的〕とは規定されないのである。

うえにみたように、私的所有関係との相違性において企業利益の手段的意義と目的的意義は厳格に区別されるのである。再言すれば、社会化された単位企業の目的達成を考課する手段とされるのが、その企業利益なのである。なるほど、ここの企業利益はそもそも「金が金をよぶ」制度下にはないし（そうなる物的基礎のうえにない）、それゆえ私的領有との連続性はみあたらない。したがって「目的のために手段を選ばず」ということは、およそ余事である。しかし、このような手段としての利益概念は、いつなんどきでも目的としての利益概念とすりかえられうる。たとえ私的所有が社会的所有に変わったところで、最も基本的な経済のパラダイム・シフトが生じないかぎり、そうしたすりかえを阻止する防壁は、なかなか守りきれないのではなからうか。

ましてや〔利潤動機〕を表にだし、これを全体経済と個別企業の活性化への1つの刺激とせざるをえなくなると、企業利益という手段の目的化などは、他愛なくすすんでしまうだろう。その〔動機〕自体が不純であるとかないとか詮索しても、さほど価値ある発見はできないものである。そのところに、経済運営・企業経営の社会的制御と市場経済原理の混合が唱えられはじめると、いきおい所有関係のありようもまた、なにほどこかの変移をみせよう。そして、所有関係の特殊の差異はほかされるかもしれない。そうなれば、如上の所有関係のもとで利益概念に関して手段と目的を峻別する意義は、しだいにうすくなりそうである。極言になるが、その区別にはもう紙一重の隙間しかない。

たしかに所有関係の相違は明視されるし、またその体制関連の異相はあっ

て当然である。だが、前述ような峻別の卓越性をうらづける明証は乏しいとみうける。さらに、所有関係の社会化にもかかわらず、企業利益の業績尺度としての立場は「地に墜ちない」ようである。企業利益概念についても所有関係に規定された特殊性よりも、まず所有関係の相違にかかわらず同一性ないし一般性を押さえてみるのが今日では先決問題ではないか、と考えこませる。しかも、その所有関係のありようが流動化しつつあるとすれば、なおさらそうであろう。結局のところ、企業利益は〔体制無関連〕でのこるのみならず、そのなかで目的的意义を貫徹しうるに足るといえる。

厳密に言えば、それは企業利益〔一般〕にちがいない。しかも、このような概念把握は無益であるなどといえまい。いかなる所有関係のもとにあろうと、企業経営の非効率的であることが望まれるはずはないからである。経済性の一尺度である企業利益は、そう勝手簡単にその要不要をきめられるようなカテゴリーではありえない。しかし、たとえ企業利益はその経済的意義をまっとうしうるにしても、企業における利益追求のありようは、いまや厳重にその社会的責任が問われる。実際に問われる利益追求は所有関係とからむ〔特殊〕企業利益の追求である。先述した〔経過としての企業利益〕もまた、その〔経過〕が吟味される。また、自己責任を負う個別企業の損失回避も当然であって、利益追求の場合と同断である。

とくに高度産業社会においては利益稼得ないし損失回避の内容と規模は、長期をとれば、ほとんど例外なく企業の盛衰をきめる。遅速の差はあるものの、その成功と失敗は必ずや効いてくる定めである。だから、ドラッカー P. F. の言をまつまでもなく、「顧客の創造」のための「技術の革新」「マーケティング」に対して今日のトップ・マネジメントは経営的努力を傾注する日常である。稼得利益はたんにその「結果」にすぎないといわれる⁽¹³⁾。

(13) Cf. Drucker, P. F.: The Practice of Management, part I, Harper & Brothers, 1954. 現代経営研究会訳『現代の経営＝上』2部, ダイヤモンド社, 1976年。

とするも、それはけっして「よいことづくめ」ではない。「顧客の創造」の名において、ときに浮利を追うことになろう。「技術の革新」が内向きのために自然生態系のサイクルを損壊することは十分にありうる。「マーケティング」への熱中が客観的には大衆消費社会の罪つくりに加担することになるおそれは多分にある。

上述のように「損益回避」をはかる経営的努力は十分に今日の企業目的であるのみならず、これこそ具体化された紛いなく[立派な]利益追求にひとしい。もちろん、その「結果」がどうなるか分からない。だが、どうであるか分からないことも、みようによっては主体的人間により刺激となるし、また依存的人間により薬種となる。企業利益は「結果」または「手段」であって目的とはみなさない所説もあるが、前者の目的化という転位は必ずしもおぞましいばかりではない。それにまた、一瞬一瞬の利益追求や「損益回避」は一瞬一瞬の「結果」にほかならず、企業利益はこれまた[立派な]企業目的となるのではなからうか。利益目的の否定論は「語るに落ちる」か。

もっとも、成熟社会において中身のつまった企業利益を稼得するためには、たしかに「顧客の創造」を中心とする目的の遂行によるべきことが現今の常道である。その点からいうと、ドラッカーのいい分が正鵠をえている面はある。側聞されるように、会社経営者は「本業による利益の確保」をいまどきの反省言としてよく口にする。それを志向する企業行動は、まさにドラッカーがいうところの具体的目的をめざして最大限の「損失回避」に努めなければならぬ。

だが、ドラッカーのすぐれて実践的な企業目的論と行動原則論に卑見の写実的な利益目的論と損益原則論をかさねあてがっても、大きくちぐはぐにはならないであろう。社会関連概念を広義にも規定するのが卑見の立場である。これからして、企業利益の有無・大小・増減もまた、それに応じて「企業と社会」の両方に対して有責であることを表わす、と考える。

以上の所論をまとめると、つぎのようになる。いまとりうるかぎりの中で

どのような経済体制を選択するにせよ、経済組織体として工夫された企業は損益思考から離脱しえず、またそれゆえ損益志向の基本的行動原理に沿わざるをえず、これに背かない損益会計のグラウンド・デザインをまで練りなおす必要はないだろうし、ましてやこの損益会計を根本的に解体する理由はみあたらないようである。企業損益の問題をずっと掘りさげてゆけば、そもそも根底の根底においては欲界にしか住めない人間がいて、宿因というのかどうか、その人間が損得・採算・自利などの観念から解脱しえないというところに突きあたりそうである。

同上の次元でいえば、当の人間が手段として組織した企業における目的合理的な経済行為は、結局そのように損益思考の埒外へはみだすのはむしろかしい、ということであろう。ところが、そこはよくしたもので、人間が発起した経済行為も、その経過と結果が自分自身に刃向かうようになれば、事前・事後の裁量的コントロールに乗りだすし、なお不十分であるときは、強弱の社会的コントロールをくわわらせるのである。企業会計の次元にまでもどっていうならば、そこにおける社会関連視点の強調あるいは社会関連思考の導入が、その徴表である。損益会計固有の言明力を「企業の社会報告」を含む社会関連会計（狭義）によって補強し、さらには制度会計をも包摂する社会関連会計（広義）の体系化にさいして損益会計をとりこんで再生をはかりつつある。このようなより高い段階の損益会計は、低い段階のその実質をも保存する、いうなれば損益会計の止揚であろう。

V. 現代企業と会計主体

[現代] 企業がすでに導入している社会関連会計は、「企業と社会の関係」を[会計する]、ないし企業の社会的責任の履行について[報告する]という点では、おおむね軌を一にしている。ただ、社会関連会計の具体的な会計方法または報告形式は、現状ではまだまだアナキーである。比較・検証可能

性の会計情報基準1つに照らしてみても、この社会関連会計はいまだ若いといえるであろう。会計機能や会計過程に関してそのように未発達であるうえに、会計体系が未完成といえる現状の社会関連会計である。端的に言えば、広狭両義の社会関連会計が雑多かつ雑然として唱導され、それらが各社各様の裁量によって実践されているのである。こうした社会関連会計の現況を整理する糸口はいくつもあるだろう。文脈において、卑見は社会関連会計の会計主体にそれを求めることとなる。

ひところ会計主体論は活発に展開されていたが、企業会計上の問題事象の多発と混雑にまぎれてしまったのか、それとも会計主体論の内容であるものを不覚にもみのがしてきたのか、近年まとまった本格的な会計主体論は寡聞にして知らない⁽¹⁴⁾しかし、見方によっては損益会計とバッティングしかねない狭義の社会関連会計がひしめいているし、また広義の社会関連会計には座心地のよくなさそうな制度会計が席をあたえられており、新しい会計主体論でもって、この問題状況を取りしきる必要がありはしないか。もっとも、社会関連思考が新機軸であるだけに、当初より社会関連会計論は〔現代〕企業観を立てて、それなりに会計主体を鮮明にしてきてはいる。

社会関連会計の草分けともいえる付加価値会計についていえば、斯論は「制度的業体 (institution its own rights)」「チーム (team)」「連合体 (association)」その他の概念を適用する企業観を採って、それ独自の会計主体を説いてきている⁽¹⁵⁾。そして、これまで斯論の内部においてこれら会計主体の適否をめぐる議論が交わされてきたし、その外部からも批判論がよせられてきたのである。やや下って、1970代半ばにアメリカ企業社会会計の諸類型が

(14) ここ10年ほどの会計主体論は、ほとんど社会関連会計の生成理由の説明に充てられるものばかりであった。しかし、先年のこと久しぶりに新旧の会計主体論に吟味をくわえる一書、大堺利実著『会計主体論』（創成社、1988年）が刊行された。

(15) 付加価値会計の会計主体論には異説がいろいろあって、ここではそのいくつかをひらいて記することにとどめておく。

台頭しはじめると、社会的責任を負う会社 (socially responsible company) という企業観に立って「社会の立場」から会計をおこなうべきであると主張する会計主体論が現れるにいたる。他方、たてまえでは所有主説の尾をひくような制度会計は大いに健在である。まさに三巴の様相を呈している。

上述のような角度からみおろすかぎり、[現代] 企業会計のありさまは動揺して混沌と形容できるであろう。こうしたばらつきは会計主体・新論によって整序する必要がある。[現代] 企業の〈現代〉性をからめて、社会関連会計としての企業会計における会計主体の明確化に努めるのが要諦である。この会計主体論は、まず企業会計上どのような企業観に立つかが論点となり、これを継ぐつぎの論点は、どのようなかたちで、いかにおこなわれるべきかという「企業会計の指導原理」を探求するところにある⁽¹⁶⁾。会計主体・新論としての卑見の場合は、[現代] 企業観を前提として「三巴の様相」を呈して分立するかの社会関連会計——これ自体は肯定的にうけとめてもよいという認識であるが——を統合しうるような会計主体が摸索されるのである。これに関する斯論の練成が望まれる。

過去10年あまりの間に公刊した一連の拙著をつうじて、すなわち、まず先学に教えられて『付加価値会計の基礎理論』(1978年)の形成を試行し、つぎに進展した『企業社会報告会計』(1983年)の評価にもとづいて当面の「現実的展望」を公言し、さらにディスクロージャーに焦点を当て企業[会計]を同化する『現代企業の社会報告』(1988年)の拡充について提言し、[会計アカデミズム]と[会計プロフェッショナル]の共鳴に期待をよせてきた。これらに一貫する社会関連会計の会計主体論は、卑見が肯定する社会関連会計「三巴の様相」に適合しそうな” society-oriented business entity theory”であった。邦訳すれば、私見は[社会志向的企業主体論]または[社会関連指向企業体論]となるろう。

(16) 新井清光著『会計公準論』中央経済社、1978年、208ページ、参照。

現在においても、この会計主体論は、ほぼ原形のままでよいだろうと考えている。しかし、現実認識の甘さと認識不足の多さが指摘される可能性を打ち消すほどの自信はない。とりわけ、しばしば社会関連会計とは対抗的關係におかれる損益会計とのかねあいもあって、損益会計を軽視しない会計主体・新論としては、いくらかひっかかるところがある。それでも、そのなかで損益会計は許容せざるをえないとの読みである。このようなわけで、如上の会計主体論に基礎づけられた社会関連会計の体系内で損益会計を位置せしめることに無理はないか、と懸念はしている。ことさら特定の所有関係にウェイトをおいていない卑見の方法は、あるいは根本的に批判されるかもしれない。それで、いささか説明を追加しておこう。

卑見が立てた損益会計観は、なにもはじめから「資本の所有関係」についてまったく無神経であるわけではない。会計といわず簿記の起源をたどれば、そこには商店の損益と商人資本の所有主との関係があらわになる。しかし、そこまでもどらなくとも、実質的にはそれと大差ない「資本の所有関係」が現存するだろう。会計主体論の資本主体説がまるまる当てはまりそうな、それこそみさかいなく私利を迫るような中小企業者が絶無とはいいきれまい。それにまた、「資本の人格化したものとしての資本家」が、ご都合の大義名分を立てて企業利益をあさる体をもせることもあろう。現代社会のリヴァイアサン、超大法人企業とワーカホリックの会社人間が組みあわさると、ときとしてそういうあやしい雰囲気をかもしやすいものである。

あえて簿記・会計の「事の起こり」をたぐりよせてみれば、たしかに「資本の所有関係」は損益会計の生みの親とも観察される。いや、ここのつながりは血縁の親子関係であるというよりは、機縁をえて（それなりの合理性のゆえあって）養子縁組をむすんだ義理の親子関係であるようにも推察される。拙論の分析視角からすれば、後者のように推察する方が適当であるとおもわれる。どちらにしても、嫡出子ないし養子の損益会計は一面しだいに親ばなれするかのようすである。社会関連思考の影響をうけて、損益会計には

新たな動きが感じられる。そのまわりにも損益会計の変化と呼応するような変調が、すでに生じている。ただ、こうした変化が〔企業〕会計の変性なのか変成（変身）なのか、いくぶんみわけはつきにくい。

ぼつぼつ企業損益会計にも社会関連思考を導入しうる幅ができつつある、とみうける。ソーシャル・コストの内部化が会計行程に入りはじめるなど、社会関連会計を名乗る（本来、社会関連会計であることが再認識される）にふさわしい変調とってよかろう。また、付加価値関係情報の会計ディスクロージャーが普遍化するなどは、狭義の社会関連会計による助言への役割期待が、これまでになくふくらみつつあることを知覚させるだろう。これがほんとうに損益会計の成長なのかどうか定かではないが、〔現代〕企業会計としての新容形成に貢献しているとおぼしい部分であることは、おおかたの認めるところであろう。このような損益会計の再評価と再解釈をともなう社会関連会計の発展をみるにいたっては、これにあわせて会計主体論もまた再発進せざるをえないのである。

従来の会計主体論に依拠するかぎり、いまや単一で〔現代〕企業会計における会計主体を解きあかすことは、どうやら少々困難であるようにおもわれる。それは会計主体論の基礎ないし前提とされる企業観が多様に立ちうるようになってきたからである。〔現代〕企業という個体は柔構造の多面体にとえられるだろうか。どの一面から捉えても企業であるにちがいないが、ただその一面からだけでは企業は捉えきれない。しかも、それらのどの一面も企業の内外環境の変化とともに変貌するのである。たとえば、その運命共同体的な一面もある企業だが、その資本組織体としての一面をも失わない企業である。環境適応によって前者は人員整理を断行するが、臨機応変に後者は企業文化に没入することもありうるのである。

この小論は「会計主体・新論への序説」にすぎず、実績のある会計主体論のすべてに論及するゆとりはなかった。続篇へのつなぎとして、狭義の社会関連会計を主張する諸説の会計主体論をいっそう克明に調べあげるべきこと

を書きとめておく。

社会関連会計の展開